

О- 793191

*На правах рукописи*



КАРАТАЕВ Алексей Сергеевич

КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА  
КРУПНЕЙШИХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
И МЕТОДОЛОГИЯ ЕГО ОЦЕНКИ

Специальности: 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2011

Диссертация выполнена на кафедре налогов и налогообложения ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель -	доктор экономических наук, профессор Ханафеев Фарид Файзрахманович
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Гончаренко Любовь Ивановна
	доктор экономических наук, профессор Парфенова Людмила Борисовна
	доктор экономических наук, профессор Пономарев Александр Иванович
Ведущая организация -	ГОУ ВПО "Государственный университет управ- ления"

Защита состоится 19 февраля 2011 года в 13 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 18 января 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665324

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность исследования.** Российская экономика, нуждающаяся в системной перестройке и модернизации производственного сектора, требует повышения качества государственного регулирования национального хозяйства и дальнейшего изучения теоретических и методологических проблем использования налоговых регуляторов.

Перспективным направлением развития налоговых теорий на протяжении многих десятилетий остается исследование влияния налоговой политики на поведение экономических субъектов и на изменение их налогового потенциала. В условиях экономической нестабильности в посткризисный период поиск новых рычагов стимулирования роста налогового потенциала является важнейшей задачей.

Исследования налогового потенциала, проводимые современными авторами, чаще всего касаются рассмотрения проблем межбюджетных отношений и налоговых доходов отдельных территорий государства, а также возможностей роста этих доходов за счет эффективной работы крупнейших налогоплательщиков. Между тем, сложившаяся система налогового администрирования не в полной мере выполняет присущие ей функции по устранению налоговой асимметрии и повышению эффективности налоговой политики, не стимулирует результативность бизнеса, особенно в условиях его консолидации. Недооценка роли методов анализа и оценки для исследований сужают границы получения налоговыми органами и экономическими субъектами полезной и профильной информации.

Проблема неразвитости методологии и недостаточности эффективных инструментов оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков усугубляется тем, что при их научном обосновании и проектировании не в полной мере учитывается влияние институциональной структуры экономики и инфраструктуры налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков. Все это предопределяет необходимость переосмысления существующей теории и практики оценки, разработку концепции оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков.

Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, которые по своей структуре часто представлены группой взаимосвязанных предприятий, имеет ряд особенностей, обусловленных разветвленностью экономических отношений и интеграцией целей управления ими. Объектами налогового контроля становятся новые процессы и сегменты их деятельности, что повышает степень налогового риска и значимость управленческой деятельности. В этих условиях надежным инструментом управления налоговыми отношениями становится научно обоснованная концепция оценки налогового потенциала, сформированная с учетом видов и циклов деятельности; множественности и конфликтности ин-

тересов пользователей информации; разнообразия связей, способов образования и других особенностей крупнейших налогоплательщиков.

**Степень изученности проблемы.** В исследованиях, направленных на решение теоретических и практических вопросов контроля и оценки налогового потенциала, обозначенных в трудах отечественных и зарубежных ученых, можно выделить разные направления. В работе использовано теоретическое наследие Н.Тургенева, А.А.Соколова, И.Янжула, С.Ю.Витте, Я.Таргулова. В области региональной экономики изучены концепции и исследования О.В.Богачевой, В.И.Бутова, А.Г.Гранберга, Г.В.Гутмана, В.Г.Игнатова, Н.А.Колесниковой, В.Н.Лексина, О.А.Ломовцевой, А.А.Мироедова, Т.Г.Морозовой, А.В.Пикулькина, Г.Б.Поляка, С.И.Федина, И.М.Шабунинной и других.

В области межбюджетных и налоговых отношений методологическую основу данного исследования составили работы Г.И.Ананьевой, А.И.Баскина, С.Баткибекова, А.В.Брызгалина, И.В.Горского, А.Дворецкой, В.П.Золотарева, А.Г.Игутина, П.А.Кадочникова, А.Л.Коломийца, А.М.Лаврова, О.В.Лугового, А.Д.Мельника, А.И.Новиковой, А.Б.Паскачева, С.Г.Пепеляева, Р.А.Саакяна, И.В.Трунина, Д.Г.Черника, Т.Ф.Юткиной и других.

Существенный вклад в разработку теоретических и практических проблем налоговых отношений в целом, и налогового потенциала, в частности, внесли: С.В.Барулин, М.А.Богатырев, Л.И.Гончаренко, Л.А.Дробозина, П.И.Вахрин, О.В.Врублевская, А.М.Ковалева, Н.В.Колчина, Н.В.Миляков, О.А.Миронова, В.Л.Морозов, А.И.Пономарева, В.Г.Пансков, Л.В.Попова, А.П.Починок, Л.И.Пронина, М.В.Романовский, Б.Н.Сабанти, В.И.Самаруха, Н.В.Самсонов, Е.С.Стоянова, Г.В.Судейманова, Н.В.Фадеекина, Ф.Ф.Ханафеев, П.Н.Шуляк.

Переход к федеративным отношениям построения государства с рыночной ориентацией функционирования экономики и регионального развития, произошедшие кардинальные изменения в сфере бюджетных отношений предопределили необходимость новых теоретических разработок и доведения их до уровня возможности прикладного использования.

Проблемы институциональных преобразований экономики регионов и развития территориальных финансов в условиях становления бюджетного федерализма исследованы в трудах В.А.Алешина, Е.М.Бухвальда, С.Д.Валентя, В.П.Горегляда, О.В.Кузнецовой, З.А.Клюкович, Г.В.Курляндской, Л.Б.Парфеновой, И.В.Подпориной, О.С.Пчелинцев, Е.Д.Рыжакова, С.Г.Синельникова, Р.Г.Сомоева, В.И.Терехина, И.В.Трунина, С.Н.Хурцевича, А.К.Улюкаева и др.

Проблемы контроля в системе управления нашли отражение в научных трудах таких ученых, как В.Д.Андреев, М.И.Баканов, И.А.Белобжецкий, Н.Т.Белуха, Б.И.Валуев, Э.А.Вознесенский, Е.А.Еленевская, Е.А.Кочерин, Л.П.Наговицина, В.Д.Новодворский, Л.Н.Растамханова, О.М.Островский. Формированию концептуальных основ независимого аудита посвящены исследования М.А.Азарской, О.В.Голосова, Е.М.Гутцайта, Ю.А.Данилевского,



Т.В.Зыряновой, П.И.Камышанова, А.В.Крикунова, В.И.Подольского, Н.А.Ремизова, В.В.Скобары, В.П.Суйца, А.Д.Шеремета. Проблемы применения методов анализа, оценки и контроля исследованы в трудах Л.Т.Гильяровской, О.П.Зайцевой, В.В.Земскова, В.В.Ковалева, В.Г.Когденко, М.В.Мельник, Э.А.Сиротенко. Проблемы методического и информационного обеспечения корпоративного управления исследованы учеными: А.С.Бакаевым, М.И.Бакановым, П.С.Безруких, Л.А.Бернштейном, Л.Т.Гильяровской, О.В.Ефимовой, В.В.Ковалевым, В.Д.Новодворским, В.Ф.Палием, В.Л.Поздеевым, С.И.Пучковой, Я.В.Соколовым, В.П.Суйцем, Л.В.Якубовской, О.В.Ярковой.

Однако, в работах приведенных авторов не нашли достаточного отражения проблемы терминологии, организации и содержания деятельности налоговых органов, методы налогового администрирования, применяемые в отношении налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков. Многие вопросы, обусловленные характером организационно-экономических и правовых отношений, до настоящего времени остаются нерешенными или носят дискуссионный характер. Отсутствие комплексных исследований теории, методологии, методики формирования систем анализа и оценки налогового потенциала ограничивает их возможности и не позволяет в полной мере реализовать преимущества управления налоговыми отношениями на государственном, региональном и корпоративном уровнях. Актуален поиск новых подходов, при которых оценка выступает не только как инструмент управления налоговым потенциалом крупнейшего налогоплательщика, но и как механизм формирования достоверной контрольно-аналитической информации на основе интеграции учета, экономического анализа, планирования и контроля.

Недостаточная теоретическая разработанность проблемы формирования систем анализа и оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков, необходимость дальнейшего развития теории и методологии, а также востребованность инструментов оценки налогового потенциала обусловили своевременность и актуальность исследования, его цель и задачи.

**Рабочая гипотеза.** В качестве рабочей гипотезы выдвинуто предположение, что необходимость оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков обусловлена, с одной стороны потребностями бюджетно-налоговой политики, а с другой стороны, совершенствованием налогового администрирования в РФ. Такая взаимосвязь объективно определяется существенностью влияния налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков на бюджетную обеспеченность государства в целом, и отдельных его территорий, в частности. Существующая неопределенность налогового законодательства в сочетании с экономическими реалиями приводит к возникновению налоговых рисков, как на уровне государства, так и на уровне налогоплательщиков, что негативно сказывается на развитии налогового потенциала. Это обусловлено во многом тем, что современной финансовой наукой не разработаны новые научные подходы к

оценке налогового потенциала, недостаточно развит ее инструментарий и нуждаются в развитии механизмы управления налоговыми рисками. В данной работе предпринята попытка восполнить этот пробел.

Целью диссертационного исследования является разработка концепции развития налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков, а также комплекса теоретико-методологических вопросов его оценки и методических рекомендаций по их применению в практике налогового администрирования с целью позитивного развития налоговых отношений в обществе.

Реализация указанной цели предусматривает решение четырех системных задач, каждая из которых потребовала решения блока соподчиненных задач.

*Первая системная задача - развить теорию налогового потенциала с использованием категории "крупнейший налогоплательщик" и связанных с этой категорией новых дефиниций:*

- раскрыть сущность налогового потенциала как теоретической категории и фактора эффективной реализации бюджетной и налоговой политики государства; обосновать влияние налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков на формирование налогового потенциала государства;
- проанализировать функции, методы и инструментарий налогового администрирования, используемые налоговыми органами во взаимоотношениях с крупнейшими налогоплательщиками;
- разработать концепцию налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, обосновать структуру и логическую связь его элементов.

*Вторая системная задача - раскрыть содержание и обосновать необходимость совершенствования бюджетно-налоговой политики государства в отношении крупнейших налогоплательщиков:*

- определить направления налоговой политики государства в отношении ресурсного налогообложения и регулирования налогообложением крупнейших налогоплательщиков;
- раскрыть механизм бюджетного регулирования и определить влияние бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков;
- обосновать влияние налоговых рисов на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика.

*Третья системная задача - разработать методический инструментарий анализа для повышения информативности функции налогового администрирования и оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков:*

- теоретически обосновать и выделить направления использования инструментария анализа налогового потенциала в системе налогового администрирования;
- построить информационную модель и выделить в ней основные, взаимодействующие между собой элементы, определяющие состав основных (ключевых) показателей для оценки налогового потенциала крупнейшего налого-

плательщика;

- разработать методику стратегического анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика и определить возможность ее использования для планирования налогового потенциала региона и государства.

*Четвертая системная задача – разработать методические рекомендации по оценке налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика:*

- систематизировать инструментарий оценки и выявить возможность его наиболее эффективного использования применительно к налоговому потенциалу крупнейших налогоплательщиков;
- разработать методические подходы к выделению системы показателей налоговой нагрузки в зависимости от отраслевых особенностей и особенностей финансово-хозяйственной деятельности крупнейших налогоплательщиков; разработать комплексную методику оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков.

**Область исследований.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит".

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования являются теоретико-методологические положения по формированию систем анализа и оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, а также организационно-методические подходы и инструментарий управления налоговым потенциалом в системе налогового администрирования.

Объектом исследования выступают процессы формирования и функционирования систем анализа и оценки налогового потенциала, характерные для деятельности крупнейших налогоплательщиков, а также бюджетно-налоговая политика и направления ее развития в отношении крупнейших налогоплательщиков.

**Теоретическая и методическая основа исследования.** Методологической основой исследования выступают общенаучные принципы и методы, предполагающие изучение налоговых отношений в их развитии и взаимосвязи. В процессе выявления основных тенденций и закономерностей, при подготовке научных рекомендаций и предложений использованы методы сравнительного анализа, экспертных оценок, экономико-математическое моделирование.

Теоретической основой исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории и методологии налогообложения, оценки и анализа налоговых систем и налогового потенциала, эмпирические исследования тенденций оценки и анализа, раскрывающие закономерности их функционирования в системе налогового администрирования; результаты мониторинга и монографических исследований, проведенных автором в процессе непосредственного изучения проблем оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков.

**Научная новизна исследования.** Научная новизна полученных результатов исследования состоит в научном обосновании методологических основ и разра-

ботке методических рекомендаций по использованию инструментария анализа и оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, в том числе:

- раскрыта сущность и уточнено содержание категории "налоговый потенциал" на основе анализа теоретической трансформации экономических категорий и обоснована роль налогового потенциала как фактора, влияющего на эффективную реализацию бюджетной и налоговой политики государства;
- раскрыто содержание понятий, функций налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и обоснован выбор наиболее эффективных инструментов налогового администрирования, обеспечивающих построение эффективных налоговых отношений налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками;
- разработана логическая модель налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, обоснована структура потенциала и логическая взаимосвязь элементов, определяющих его развитие;
- выделены направления налоговой политики государства в отношении ресурсного налогообложения в части налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) предприятий нефтегазовой и металлургической отраслей промышленности и сформулированы рекомендации по регулированию налогообложения крупнейших налогоплательщиков отрасли;
- проанализирован механизм бюджетного регулирования и определено влияние бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков;
- разработана концептуальная модель консолидированного налогоплательщика, выявлены ее организационные и отраслевые особенности применительно к методам консолидации обязательств по платежам в бюджет;
- систематизированы причины, критерии, усовершенствована классификация налоговых рисков, сопровождающих формирование и развитие налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика;
- теоретически обоснованы и сформулированы основные проблемы в использовании инструментария анализа налогового потенциала в системе налогового администрирования и даны методические рекомендации по решению этих проблем;
- построена информационная модель анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, определена логика взаимодействия ее элементов, определяющая состав основных показателей;
- предложена методика стратегического анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика и выявлены возможности ее использования в системе мониторинга налогового потенциала региона и государства;
- систематизированы подходы и уточнен инструментарий оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика;
- разработаны: модель оценки налоговых баз по налогу на добычу полезных

ископаемых и налогу на имущество организаций и комплексная методика оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.

**Теоретическое значение полученных результатов** состоит в развитии теоретико-методологических основ и методических подходов к оценке и анализу налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика. Предлагаемая автором методология создает базу для методических разработок, способствующих совершенствованию налоговых отношений, форм и методов налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и оценки их налогового потенциала.

**Практическая значимость диссертации** заключается в разработке научного и методического аппарата, позволяющего решать прикладные задачи оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков. Выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы межрегиональными и региональными налоговыми органами для планирования, оптимизации и оценки налоговой нагрузки в разрезе отраслей и крупнейших налогоплательщиков.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- рекомендации по регулированию ресурсного налогообложения крупнейших налогоплательщиков;
- усовершенствованная классификация налоговых рисков развития налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков;
- методика оценки влияния налоговых рисков на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика;
- модель оценки налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых;
- комплексная методика оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения работы - явившиеся результатом многолетних исследований - докладывались и получили положительную оценку на конференциях, семинарах, в том числе международных г. Саратов (2008, 2009, 2010), Йошкар-Ола (2009) российских Сургут (2000, 2001) и окружной научно-практической Сургут (2010) научных конференциях.

Результаты исследования нашли практическое применение в ОАО "Сургутнефтегаз", ООО "Газпром Трансгаз Сургут", УФНС России по ХМАО - Югре, МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по ХМАО-Югре.

Научные разработки и методики используются в учебном процессе Сургутского государственного университета для методического обеспечения занятий по дисциплинам "Налоги и налогообложение", "Налоговый менеджмент", читаемым студентам специальности "Финансы и кредит".

**Публикации.** По теме диссертационного исследования опубликовано 49 работ общим объемом 69,5 п.л. (в т.ч. авторские - 52,45 п.л.), из них 31,6 п.л. монографии, 10 статей в журналах, рекомендованных ВАК для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора наук.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

**1. Теория налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика**

1.1. Сущность налогового потенциала и его значимость в реализации бюджетной и налоговой политики государства

1.2. Обусловленность формирования налогового потенциала от особенностей налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков

1.3. Концепция налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика

**2. Бюджетно-налоговая политика и регулирование налоговых поступлений в бюджет от крупнейших налогоплательщиков**

2.1. Налоговая политика государства в отношении крупнейших налогоплательщиков

2.2. Механизм бюджетного регулирования и его влияние на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков

2.3. Влияние налоговых рисков на налоговый потенциал крупнейших налогоплательщиков

**3. Анализ в системе налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков**

3.1. Методический инструментарий анализа налогового потенциала в системе налогового администрирования

3.2. Информационная модель анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика

3.3. Стратегический анализ налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика

**4. Методология оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика**

4.1. Инструментарий оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика

4.2. Методика оценки налоговой базы НДС крупнейшего налогоплательщика

4.3. Методика оценки налоговой базы по налогу на имущество крупнейшего налогоплательщика

4.4. Комплексная методика оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика

Заключение

Литература

Список приложений

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

В диссертации проанализированы и решены четыре группы важнейших проблем, объединенных целью и задачами исследования:

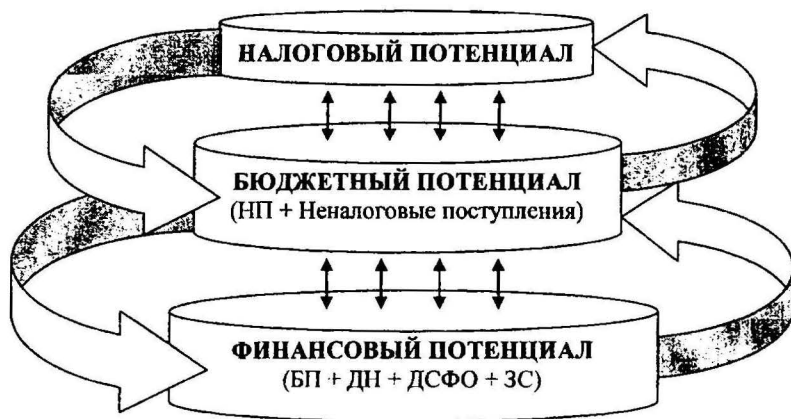
**1. Концепция налогового потенциала, ее развитие и место в налоговых теориях.**

*В диссертации раскрыта сущность и уточнено содержание категории "налоговый потенциал" на основе анализа теоретической трансформации*

*экономических категорий и обоснована роль налогового потенциала как фактора, влияющего на эффективную реализацию бюджетной и налоговой политики государства.*

Анализ научных исследований в области государственного развития и регулирования экономики, ее институтов и хозяйствующих субъектов позволил выявить определенную зависимость институтов, как самообразованных систем и категорий, позволяющих раскрыть сущностные характеристики налогового потенциала. Неоднозначность понимания содержания категории налогового потенциала в современной отечественной и зарубежной практике породили множественность подходов к формированию методического инструментария оценки налогового потенциала.

Анализ классических теорий и работ современных налоговедов Л.И.Гончаренко, А.Л.Коломиец, А.Д.Мельник, Т.Ф.Юткиной в отношении определения зависимостей между экономикой, финансами и налогами, позволил обосновать детерминированную зависимость между элементами модели взаимодействия финансового, бюджетного и налогового потенциалов (рис. 1).



**Рис. 1. Структурно-иерархическая модель взаимодействия финансового, бюджетного и налогового потенциалов**

Обоснование различий между понятиями - элементами модели проведено в работе с позиции ресурсного подхода. Основой формирования финансового потенциала любого субъекта является балансировка потребностей и ресурсов развития социально-экономического комплекса, в связи с чем на начальных этапах финансового планирования необходимо провести мероприятия по идентификации потенциальных возможностей финансовой базы регионального или местного самоуправления.

Налоговый и бюджетный потенциалы могут служить не только базовыми в процедурах планирования на стадиях бюджетного процесса, но и индикаторами

эффективности проводимой финансовой бюджетно-налоговой политики. Даже в экономически состоятельных регионах России состояние финансового потенциала и его развитие обусловлено рядом экономических проблем, например: дефицитом инвестиций для развития всех сфер экономики; недостаточной развитостью финансовой инфраструктуры; недостаточным качеством налогового администрирования в отношении отдельных налогоплательщиков, в том числе и крупнейших, и др. От уровня и развитости финансового потенциала зависят качество и объем налогового потенциала (влияние финансовой и бюджетной политики на налоговые базы отдельных налогов и налогоплательщиков нельзя отрицать).

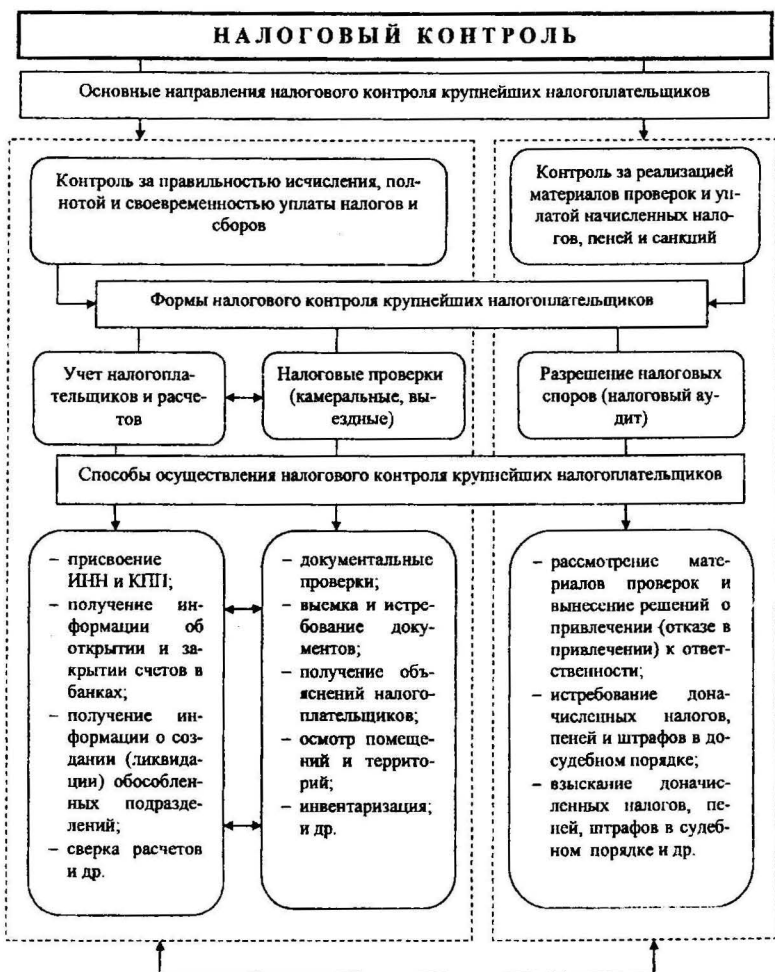
Терминологический анализ позволил разграничить содержание категории налогового потенциала в узком и широком понимании. На основе классических экономических и современных налоговых теорий и концепций раскрыта роль налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков в реализации бюджетной и налоговой политики государства. Тактические и стратегические задачи налоговой политики государства в настоящее время позволяют разрабатывать меры по взвешенной политике снижения налоговой нагрузки у налогоплательщиков. Поэтому в работе даны предложения по разработке индивидуальной налоговой политики для налогоплательщиков и в том числе, для крупнейших.

*В диссертации раскрыто содержание понятий, функций налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и обоснован выбор наиболее эффективных инструментов налогового администрирования, обеспечивающих построение эффективных налоговых отношений налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками.*

Реализация принятых налоговых механизмов связана с достаточно сложными процедурами, обуславливающими необходимость развития института налогового администрирования. Методология налогового администрирования, рассмотренные в работах Л.И.Гончаренко, И.А.Майбурова, О.А.Мироновой, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова, Ф.Ф.Ханафеева, Н.Г.Черника и других, составила основу для развития отдельных положений в части налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. Критически осмыслены в этом плане положения налогового менеджмента, сделан вывод о необходимости четкого разграничения функций налогового администрирования на уровне государства, регионов, а также в системе налоговых отношений с отдельными налогоплательщиками.

В диссертации критически проанализированы критерии для определения принадлежности хозяйствующих субъектов к категории крупнейших налогоплательщиков, которые определяют выбор методов и инструментов налогового администрирования в отношении этой категории. Среди основных методов администрирования выделен налоговый контроль, направления, формы и способы которого представлены на рисунке 2.





**Рис. 2. Направления, формы и способы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков**

В диссертации рассмотрены вопросы налогового права в отношении отдельных его институтов: трансфертного ценообразования, взаимозависимости налогоплательщиков - контролируемых лиц, консолидированного налогоплательщика, налоговых рисков. Сделан вывод о недостаточной развитости правовых норм для эффективного взаимодействия указанных институтов.

Правовая основа налогового контроля, необходимость совершенствования которой обоснована в работе, влияет на нормативно-методическое обеспечение всех этапов контрольной работы. Особое значение имеет предпроверочный на-

логовый контроль крупнейших налогоплательщиков, концептуальная модель которого предложена в работе (рис. 3).



**Рис. 3. Концепция предпроверочного налогового контроля крупнейшего налогоплательщика**

Большая роль в предпроверочном контроле отведена анализу, алгоритм проведения которого включает три основных процедуры: 1 - изучение структуры крупнейшего налогоплательщика; 2 - анализ системы расчетов крупнейшего налогоплательщика с взаимозависимыми лицами и крупными контрагентами; 3 - оценка результатов деятельности крупнейшего налогоплательщика.

*Автором разработана логическая модель налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, обоснована ее структура и логическая взаимосвязь элементов, определяющих его экономическое развитие.*

В качестве основного элемента модели налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика выделена категория "налоговая база". Совокупность налоговых баз лежит в основе количественной оценки налогового потенциала. Показателями являются: стоимость имущества, стоимость добытого полезного ископаемого, прибыль. Базовыми показателями, характеризующими налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика, выделены:

- *стоимостные показатели*: выручка от реализации (В), прибыль (П), выплаты персоналу (ВП), среднегодовая стоимость имущества (ССИ), стоимость земельного участка (СЗ);

- *натуральные показатели*: объем реализованных углеводородов (нефти и газа), (ОУ), объем реализованных подакцизных товаров (ОПТ), мощность транспортных средств (М), объем забранной воды (ОВ), площадь акватории водного объекта (ПВ), количество произведенной электроэнергии (КЭ).

Выделенные в систему оценочных, перечисленные показатели должны быть, по мнению автора, адекватными возможностям налогоплательщика. Оценка налогового потенциала не может основываться лишь на их достигнутом уровне. Особое внимание при расчете должно уделяться показателям, характеризующим производственный потенциал, мощность налогоплательщика. Такой подход позволяет представить налоговый потенциал в виде суммы двух показателей: налогового потенциала по налогам, зависящим от стоимостных показателей (НПс) и налогового потенциала по налогам, зависящим от натуральных показателей (НПн):

$$НП = НПс + НПн.$$

В свою очередь, составляющие налогового потенциала представлены в виде функций:

$$НПс = f(В, П, ВП, ССИ, СЗ);$$

$$НПн = f(ОУ, ОПРТ, М, ОВ, ПВ, КЭ).$$

Налоговый потенциал отдельного налога (НПн) представляет собой функцию, зависящую от оценки объектов обложения (ОНп) с учетом налагаемых ограничений (налоговых пределов - НЛп):

$$НПн = f(ОНп, НЛп)$$

Объект обложения характеризуется такими элементами, как предмет налога (ПН), масштаб налога (МН), единица налогообложения (ЕН). Пределы обложения определяются также законодательно установленными элементами, такими как субъект налога - налогоплательщик (НП), налогооблагаемая база (НБ), ставка (НС), налоговый (или) отчетный период (НОП), порядок исчисления (ПИН), порядок и сроки уплаты (ПСУ) налога. Существуют также иные экономические и фискальные пределы налогообложения (ЭФП), а, кроме того, пределы, зависящие от реакции плательщика на изменение условий налогообложения (РН).

С учетом этого функция налогового потенциала приобретает следующий вид:

$$НП = f(НП, НБ, НС, НОП, ПИН, ПСУ, ЭФП, РН)$$

На каждый из элементов налогового потенциала воздействуют факторы, обусловленные развитием экономического субъекта. В работе проведена группировка факторов: экономических, правовых, социальных, зависящих от эффективности налогового администрирования, внешних и внутренних и других, оказывающих влияние на развитие налогового потенциала.

Элементы предложенной в работе логической модели налогового потенциала использованы для обоснования концептуальных основ категории "налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика" (рис. 4).

**Определение:** часть ресурсов, которые могут быть актуализированы в налоговые поступления при рациональном использовании всех ресурсов крупнейшего налогоплательщика для развития экономики государства.

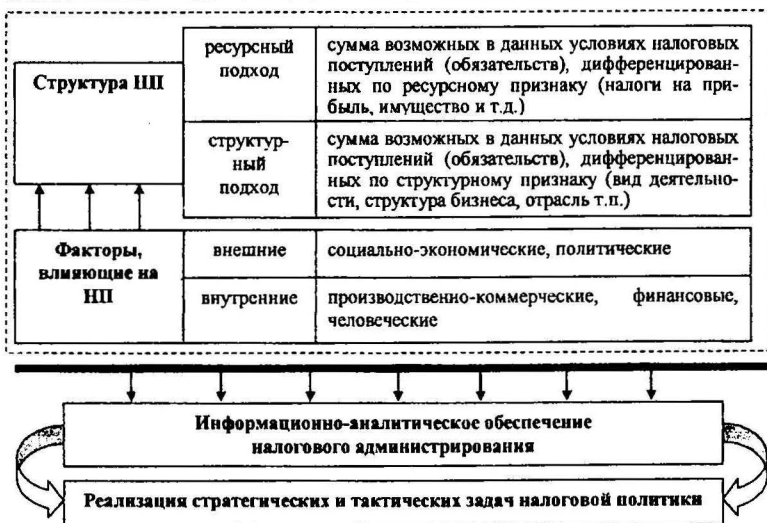
**Место и роль НП в системе налоговых отношений:** - генератор предмета налоговых отношений; интегральный показатель, характеризующий возможности и способности крупнейшего налогоплательщика - экономической системы обеспечить: 1) налоговые доходы бюджета и 2) рациональное использование ресурсов с целью сохранения устойчивого развития этой системы (обусловлено двойственностью феномена налогообложения).

#### Функции НП:

- обеспечительная (энергетическая) – генерация финансовых ресурсов для обеспечения потребностей государства;
- регулирующая (реализуется опосредованно) - выступает индикатором регулирования на уровне государства: межбюджетных отношений, отраслевой структуры экономики и т.п.; на уровне налогоплательщика – производственной, организационной, географической и т.п. структуры бизнеса;
- информационно-аналитическая – представленный в виде моделей служит базой для реализации возможностей оценки, анализа, планирования и прогнозирования налоговых поступлений.

#### Принципы НП:

- 1) сохранения энергии - отражение закономерных объективных воспроизводственных процессов в экономике и способствование сохранению и развитию налоговой базы;
- 2) паритета интересов - эффективное сочетание налоговых функций: фискальной и распределительной.



**Рис. 4. Концепция налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика**

**2. Обоснование и раскрытие содержания бюджетно-налоговой политики государства и направлений ее совершенствования в отношении крупнейших налогоплательщиков.**

*В диссертации выделены направления налоговой политики государства в отношении ресурсного налогообложения в части налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) предприятий нефтегазовой и металлургической отраслей промышленности и сформулированы рекомендации по регулированию налогообложением крупнейших налогоплательщиков.*

Крупнейшие налогоплательщики преобладающим образом связаны с добычей, переработкой, хранением, транспортировкой и реализацией природных ресурсов, поэтому в налоговой политике государства правомерно выделяется область ресурсного налогообложения и регулирования им. Ресурсное налогообложение, как самостоятельный институт, широко используется для осуществления государственной политики в разных странах мира. В России по официальным данным более трети доходов федерального бюджета обеспечивают поступления налогов от предприятий нефтегазовой отрасли. На долю Ханты-Мансийского автономного округа - Югры по итогам 2009 года приходится 55,1% общероссийской добычи нефти. В январе-марте 2010 году добыча нефти на территории автономного округа составила 65,3 млн. тонн.

В настоящее время на территории автономного округа добычу нефти осуществляют более 50 предприятий, причем основной объем добычи нефти обеспечивают 9 вертикально интегрированных нефтяных компаний, добыча по которым составила 99,5% от общей добычи нефти по автономному округу, и только 0,5% от общего объема нефти добывается независимыми производителями, не входящими в состав этих вертикально интегрированных компаний.

Доля поступлений налоговых платежей от крупнейших налогоплательщиков в консолидированный бюджет РФ в 2009 году отражена в таблице 1.

**Таблица 1. Поступление налогов от крупнейших налогоплательщиков (КН) и их задолженность в структуре налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ по ХМАО-Югре в 2009 году, млрд. рублей**

Налоги и платежи	Поступления в консолидированный бюджет РФ			Задолженность в консолидированный бюджет РФ		
	Всего	от КН	Доля от КН, %	Всего	от КН	Доля от КН, %
<b>Всего</b>	<b>810,7</b>	<b>673,4</b>	<b>83,06</b>	<b>11,8</b>	<b>2,8</b>	<b>23,73</b>
из них: налог на прибыль организаций	71,5	47,6	66,57	3,1	0,6	19,35
НДФЛ	48,5	35,0	72,16	1,6	0,1	6,25
НДС	83,2	44,7	53,73	6,9	2,1	30,43
Акцизы	5,3	0,8	15,09	*	*	*
налоги на имущество	26,1	23,5	90,0	0,1	0	0
НДПИ	576,1	545,3	94,65	0,1	0	0

\* - данные отсутствуют

Проведенный статистический анализ predetermined разработку предложений по совершенствованию обложения налогом на добычу полезных ископаемых (НДПИ), которые затрагивают проблему несоответствия действующего режима налогообложения конъюнктуре рынка. Предложения касаются: изъятия сверхдо-

ходов крупных организаций с помощью гибкого применения налоговой ставки по налогу на прибыль; использования поправочного коэффициента в порядке определения суммы налога на прибыль для учета налоговой нагрузки по отрасли и по крупнейшему налогоплательщику. Применение гибких подходов к налогообложению связано также с рядом дополнительных издержек транзакционного характера. Для государства эти издержки выражаются в усложнении системы администрирования и связаны с мониторингом и контролем процессов освоения и добычи нефти и газа; с введением и поддержанием института ценообразования для целей определения налогооблагаемой базы; с контролем обоснованности издержек предприятий (на основе механизмов технического регулирования). Дополнительные издержки недропользователей связаны с установкой и поддержанием систем измерения и контроля, с внедрением раздельного учета затрат и результатов по разным объектам (в том числе дополнительные затраты, связанные с пообъектным ведением систем бухгалтерского и налогового учета).

Принятые в России отдельные решения по изменению системы налогообложения и таможенного регулирования в части добычи и реализации нефти уже оказывают заметное влияние на уровень рентного дохода добывающих компаний. Суть этих изменений заключается в установлении новой ставки вывозной таможенной пошлины на сырую нефть и повышении налоговой ставки за тонну добываемой нефти. Однако, четкого обоснования введения адвалорных ставок на добытую нефть до сих пор нет, поскольку используется традиционный механизм фиксированной ставки за тонну, скорректированную на поправочные коэффициенты. Анализ различных вариантов изменения ставок НДСИ показал, что наиболее целесообразным является комбинированный вариант, в соответствии с которым изменяются ставки экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты, и формула расчета ставки НДСИ.

Необходимо не только принимать меры для освоения новых месторождений, дифференцировать ставки по регионам, но и способствовать увеличению эффективности эксплуатации имеющихся месторождений, а также повышению нефтеотдачи скважин. Это может достигаться за счет разработки новых технологий добычи нефти и газа. Однако в настоящее время затраты на НИОКР у компаний - незначительные (менее 5% от выручки). Для ускорения инвестиционных процессов, на наш взгляд, необходимо создание корпоративных фондов венчурного финансирования. При этом целесообразно было бы предусмотреть налоговые послабления в части расходов на их создание (при условии целевого использования выделяемых средств).

Все многообразие моделей дифференцированного налогообложения природопользования, на наш взгляд, укладывается в три основных подхода, которые не исключают друг друга, а в большей части нефтедобывающих стран одновременно могут применяться все три: 1 - установление величины платежей за пользование недрами в результате тендерных процедур; 2 - установление различных ставок налогов в зависимости от природных факторов и (или) показателей раз-

работки; 3 - налогообложение в зависимости от экономических показателей разработки месторождений.

При этом для российской системы налогообложения необходимо, по мнению автора, обеспечить следующие условия:

- объем дополнительного изъятия налога, а также его доля в цене реализуемой нефти должны прогрессивно увеличиваться с ростом мировых цен на нефть;
- возможный рост НДС не должен привести к убыточности организаций, занятых преимущественно добычей и реализацией "рисковой" нефти;
- при сравнительно низких мировых ценах на нефть совокупная сумма НДС должна быть ниже существующего уровня.

Данные условия будут способствовать сохранению у нефтяных компаний части средств, необходимых для технического поддержания нефтедобычи.

*В работе проанализирован механизм бюджетного регулирования и определено влияние бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков.*

Исследование отдельных концептуальных подходов к взаимосвязи бюджетной и налоговой теории обуславливают характеристику налогов как часть общественной публичной собственности, распределяемой под контролем как государства, так и налогоплательщиков. Необходимы изменения в бюджетном и налоговом законодательстве, которые позволят учитывать в отношениях налогово-бюджетного федерализма и межбюджетных отношениях интересы налогоплательщиков при определении бюджетных трансфертов, субсидий, кредитов, обязательного страхования риска потерь. Принцип справедливого перераспределения доходов, собственности, имущественных прав через механизмы налоговой системы является одним из важнейших, поэтому для его использования необходимо уточнение ряда правовых позиций.

Значение налогов, как части бюджетов и как политического инструмента, нередко связывают с феноменом государственной власти, с проблемой не только федерализма, но и государственного суверенитета. Подобные подходы подробно разработаны во французской налоговой (фискальной) доктрине (Г.Жест, Ж.Тиксье), которая показывает, что власть обладать налогами и политическая власть взаимосвязаны, поскольку налог всегда является важнейшим проявлением государственного суверенитета. В то же время главная проблема налоговых отношений состоит в невозможности планировать экономическую обоснованность налогового бремени при отсутствии в государстве социально-правовых критериев обеспеченности граждан (социальных стандартов, социально-обоснованной заработной платы, необлагаемого налогами минимума имущества и доходов, особого государственного статуса значительной части доходов от использования природных ресурсов и др.).

Различные научные точки зрения на бюджетную и налоговую составляющую в системе государственного регулирования, исследования ведущих ученых по финансовому, административному праву создают теоретическую основу для развития концептуальных основ управления налогово-бюджетными отноше-

ниями как отношениями в сфере управления государственной собственностью. Их анализ позволил автору сделать вывод, что конституционные основы российского налогового и бюджетного федерализма не создают достаточной правовой базы для построения единой системы норм финансового взаимодействия при контроле за бюджетом, налогами и сборами как собственностью государства.

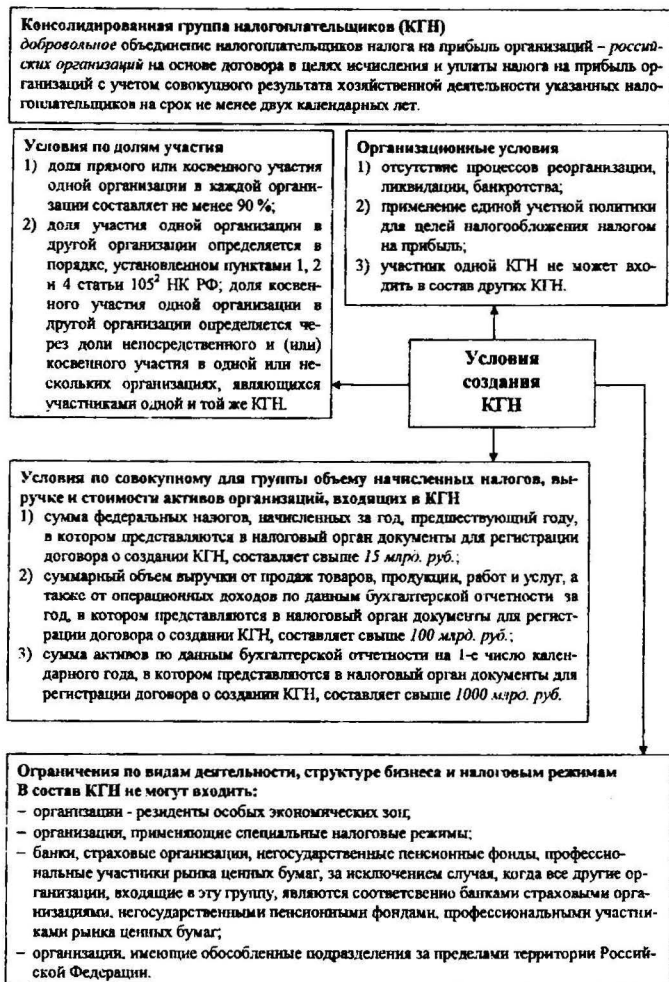
Влияние бюджетно-налоговой политики на межбюджетное распределение налоговых поступлений от крупнейших налогоплательщиков проявляется в следующем:

- усугубление процесса консолидации крупнейших налогоплательщиков с целью оптимизации налогового менеджмента, что приводит к снижению поступлений в бюджетную систему и позволяет перемещать налоговые платежи из субъектов федерации, на территории которых функционируют обособленные структурные подразделения, в регионы, где расположены головные офисы;
- централизация налога на добычу полезных ископаемых для нефти и для газа. Акцизы на углеводородное сырье изменили свой статус на доходы от внешнеэкономической деятельности - экспортные пошлины;
- налог на прибыль, по которому установлены ставки зачисления в федеральный и региональные бюджеты, отличается высокой нестабильностью, а порядок расчета налоговой базы формирует благоприятные условия для значительного уменьшения уплаты исчисленного налога.

Показатели налогового потенциала, собираемости налогов и сборов, расчета налоговой базы, на основе которых определяются задания по поступлению доходов в бюджетную систему, до сих пор не являются признанными экономико-статистическими показателями. Это влияет на определение эффективности налогово-бюджетного процесса (например, падение среднего показателя собираемости даже на несколько процентов влечет за собой значительный недобор налогов). Поэтому показатели налогового потенциала и методы их оценки должны рассматриваться в качестве основных инструментов бюджетно-налогового планирования. Разработка методического обеспечения оценки налогового потенциала крупнейших налогоплательщиков должна осуществляться параллельно с формированием качественно новой системы межбюджетных отношений, основанной на сбалансированном разграничении доходных и расходных бюджетных полномочий между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Российской Федерации. Такой подход при распределении финансовой помощи за счет средств федерального бюджета позволит сосредоточить внимание на тех регионах, где имеющийся налоговый потенциал не позволяет покрыть минимально необходимые бюджетные расходы.

*Автором составлена логическая модель консолидированного налогоплательщика; выявлены ее организационные и отраслевые особенности применительно к методам консолидации обязательств по платежам в бюджет. Модель содержит пять взаимосвязанных блоков (рис. 5).*





**Рис. 5. Концептуальная модель консолидированного налогоплательщика**

Предложенная модель может быть модифицирована с учетом отраслевых особенностей методов консолидации обязательств по платежам консолидированного налогоплательщика в бюджет.

Действующее законодательство не рассматривает в качестве субъектов налогового права те образования, которые не сводятся к гражданско-правовым категориям "юридическое лицо" или "физическое лицо". По мнению автора, именно налоговое право должно способствовать принятию федерального закона о

холдингах, так как основная часть норм, посвященных созданию, деятельности и ликвидации холдингов, должна быть связана именно с налоговыми отношениями. В связи с этим сделан вывод о целесообразном выделении в налоговом праве понятия коллективного (консолидированного) налогоплательщика (субъекта) в следующей редакции: *под коллективным субъектом понимается совокупность лиц, которая может рассматриваться налоговым правом в качестве отдельного субъекта для целей определения налоговой базы по результатам их совместной деятельности*. За консолидированным налогоплательщиком возможно признание полной правосубъектности, в том числе и в рамках гражданско-правовых отношений. В этом случае при определении понятия коллективного субъекта должны быть внесены соответствующие коррективы в гражданское право, касающиеся двойственности природы холдингов, выступающих одновременно как совокупность юридических лиц и являющихся самостоятельной организационно-правовой формой юридического лица.

Появление коллективного субъекта налогового права, одним из видов которого выступит холдинговая компания, является, по мнению автора, неизбежным следствием дальнейшего развития законодательства о налогах и сборах, в частности:

- принципа учета способности лица к уплате налогов (в нашем случае через анализ экономических отношений между отдельными налогоплательщиками);
- принципа равенства налогообложения независимо от формы ведения предпринимательской деятельности (равенства всех перед законом);
- стимулирующей функции налога, которая в ряде случаев может преобладать над фискальной функцией.

Нормы и институты, используемые для регулирования экономической деятельности налогоплательщиков, должны быть распространены на холдинговые компании. К ним можно отнести: регистрацию (постановку на учет в налоговых органах) крупнейших налогоплательщиков; законодательные нормы, которые призваны создать механизм, позволяющий препятствовать трансфертному ценообразованию между участниками холдинговой компании.

*В диссертации систематизированы причины, критерии, усовершенствована классификация налоговых рисков, сопровождающих формирование и развитие налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.*

Налоговый риск и его влияние на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика обоснованы в работе с точки зрения концепций финансового риск-менеджмента. Процесс принятия решений в экономике на всех уровнях управления происходит в условиях постоянно присутствующей неопределенности состояния внешней и внутренней среды, которая обуславливает частичную или полную неопределенность конечных результатов деятельности. Под налоговым риском налогоплательщика в работе понимается возможность потери части своих активов, недополучения доходов или появления дополнительных расходов в результате исполнения обязанностей налогоплательщика, что соответствует понятию чистой

неопределенности. В отличие от неопределенности как таковой, налоговый риск является измеримой величиной. Его количественной мерой служит вероятность неблагоприятного исхода сделки с позиции налогообложения.

При анализе причин налоговых рисков, оказывающих влияние на налоговый потенциал крупнейших налогоплательщиков были использованы арбитражная практика, и теория девиантного поведения налогоплательщика изложенная в работах Майбурова И.А., Черника Д.Г., Кузнецовой Н.Ф., Брызгалова А.В., что позволило выделить пять групп основных причин налоговых рисков крупнейших налогоплательщиков: общесоциальные, экономико-политические, правовые, нравственно-психологические, институциональные.

На базе обобщения исследования ученых в области рисков в целом, и налоговых рисков в частности, автором усовершенствована классификация налоговых рисков, сопровождающих формирование и развитие налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, критериями которой выбраны классификация рисков по: субъектам, несущим риски; месту возникновения; времени возникновения; характеру потерь; структуре налогового потенциала; видам налогов; функциям налогового администрирования. Предлагаемая классификация позволяет конкретизировать методические подходы к оценке налоговых рисков крупнейшего налогоплательщика.

В диссертации разработана методика оценки влияния налоговых рисков на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика, обоснован показатель налоговой неэффективности.

### **3. Методический инструментальный анализ для развития информационного обеспечения функций налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков.**

*В диссертации теоретически обоснованы и сформулированы основные проблемы в использовании инструментального анализа налогового потенциала в системе налогового администрирования и даны методические рекомендации по решению этих проблем.*

Современная экономическая наука определяет в качестве объектов экономического анализа показатели функционирования экономической системы. Они конкретизируются в зависимости от уровня рассмотрения процесса, характеризуемого этими показателями. В исследуемом случае показатели анализа налогового потенциала могут быть систематизированы: на уровне крупнейшего налогоплательщика, региона и государства.

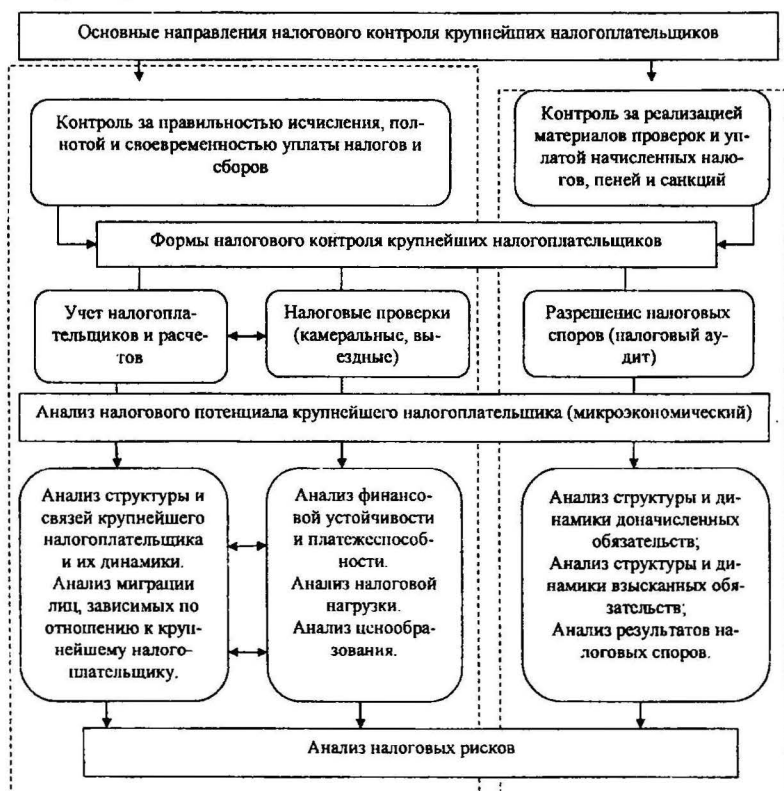
Анализ в системе налогового администрирования присущ практически всем его функциям, но в большей степени - функции налогового контроля. Многоаспектность анализа предопределяет выделение его разных видов на микро- и макроуровне.

Дана характеристика макроэкономического налогового анализа, в рамках которого осуществляются анализ и оценка развития налоговых баз крупнейших налогоплательщиков и взаимозависимых по отношению к ним лиц на перспек-

тиву; анализ и оценка налогового потенциала регионов, на территории которых крупнейшие налогоплательщики осуществляют свою деятельность. К микроэкономическому налоговому анализу, проводимому как самими налогоплательщиками, так и налоговыми органами в отношении деятельности налогоплательщиков, - относят большое количество методов и способов его проведения.

Целями такого анализа являются: определение сумм начисленных и доначисленных налогов; выявление налоговых схем, используемых с целью ухода от налогообложения; установление методов ценообразования, применяемых налогоплательщиками для оценки налоговых баз; оценка деятельности обособленных подразделений крупнейших налогоплательщиков; оценка результатов проведенной работы по разрешению налоговых споров, и др.

В диссертации выделено место анализа в налоговом контроле крупнейшего налогоплательщика, построена логическая модель, дана характеристика ее элементов (рис. 6).



**Рис. 6. Место анализа в налоговом контроле крупнейшего налогоплательщика**

В методике предпроверочного анализа предложено выделить два основных блока: 1 - сбор и анализ производственно-экономических показателей; 2 - анализ налоговой нагрузки и определяющих ее факторов, содержание которых рассмотрено в работе на примере крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли.

Концепция системного анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика раскрыта в работе применительно к системе корпоративного налогового менеджмента. Выделены проблемы проведения такого анализа, к которым отнесены:

- отсутствие адекватной статистической базы;
- низкий уровень информационного взаимодействия между институтами, вовлеченными в систему налогового администрирования;
- несовершенство программного обеспечения и материально-технической базы.

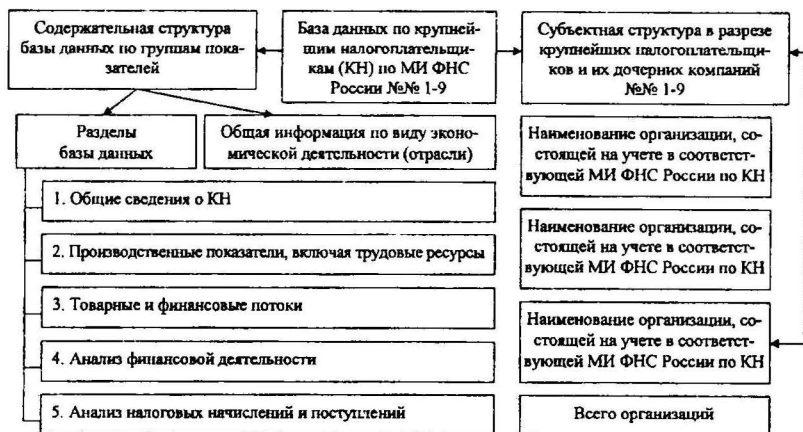
*В диссертации построена информационная модель анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, определена логика взаимодействия ее элементов, определяющая состав основных показателей.*

Налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика наиболее точно формализуется в виде системы показателей налогового паспорта. Целесообразность его уже научно обоснована и доказана эмпирически. Форма налогового паспорта территории в целом зарекомендовала себя в качестве эффективной информационной модели и может быть модифицирована применительно к налоговому потенциалу крупнейшего налогоплательщика.

Информационная база данных строится в системе налогового администрирования на основе сведений, регулярно получаемых как из внутренних, так и внешних источников, и генерируемых самой системой. Каждой функции налогового администрирования присуща своя система информационного обеспечения. В работе на примере функции планирования налоговых поступлений раскрыты основные аспекты ее информационной модели.

В МИ ФНС России начиная с 2005 года осуществляется разработка электронного досье налогоплательщика (ЭДН). Для формирования ЭДН используются различные подходы, которые позволяют структурировать информационно-аналитическую базу данных по крупнейшим налогоплательщикам в соответствии с реализуемыми задачами. Укрупненная структура ЭДН состоит из общей и специальной частей. Общая часть является универсальной и может быть рекомендована всем МИ ФНС России, а специальная отражает отраслевые особенности, ориентирована на определенные виды экономической деятельности.

Структура базы данных ЭДН в разрезе крупнейших налогоплательщиков представлена на рисунке 7.



**Рис. 7. Принципиальная структура базы данных ЭДП по крупнейшим налогоплательщикам**

Содержательный блок предполагает формирование совокупности информационно-аналитических показателей (ИАП), сгруппированных по общепринятым критериям, характеризующим организацию как экономическую систему. При этом не нарушается налоговый аспект группировки информации, поскольку обеспечивается формирование базы данных различных внутренних и внешних факторов, характеризующих налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика и его дочерних структур.

Структурный аспект отражает необходимость формирования базы данных по каждому крупнейшему налогоплательщику и его дочерним организациям, состоящим на налоговом учете в той же МИ ФНС России. Для общей характеристики вида экономической деятельности целесообразно использовать статистическую отчетность, публикуемую и размещаемую на сайтах Росстатом.

Методический инструментарий анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика на основе содержания выбранной информационной модели, во многом определяется задачами налогового администрирования в отношении сохранения, развития его совокупной налоговой базы и регулирования налоговых отношений.

*В работе предложена методика стратегического анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика и выявлены возможности ее использования в системе мониторинга налогового потенциала региона и государства.*

На основе исследования теории стратегического анализа предложена методика стратегического анализа крупнейшего налогоплательщика, в основу которой положено сценарное моделирование - один из наиболее эффективных системных инструментов стратегического анализа. Методика включает восемь этапов:

*1 этап. Определение ключевых стратегических направлений и/или вопросов.* На первом этапе процесса сценарного моделирования прежде всего надо со-

брать все результаты и данные стратегического анализа как внешней, так и внутренней среды организации - крупнейшего налогоплательщика, которые в ней уже имеются на момент начала разработки сценариев.

Полный перечень конкретных формулировок всех таких направлений и решений должен интегрировать и специфику бизнеса организации, и специфику заданного сценарного периода с точки зрения интересов именно данной конкретной организации.

*2 этап. Установление ключевых факторов ближней внешней среды.* На втором этапе фиксируются и анализируются ключевые факторы из ближней внешней среды организации - крупнейшего налогоплательщика, которые определяют успех или неудачу по каждому из направлений, установленному на первом этапе, а также выявленные на первом этапе стратегические вопросы. Такие факторы устанавливаются по внешней среде крупнейшего налогоплательщика, его контрагентам.

*3 этап. Определение ключевых факторов дальней внешней среды.* На этом этапе выявляют и углубленно анализируют ключевые факторы внешней среды крупнейшего налогоплательщика, которые определяют действие факторов, установленных на этапе 2. Причем на этом уровне должны быть определены все ключевые факторы, которые влияют на крупнейшего налогоплательщика именно через факторы этапа 2.

*4 этап. Ранжирование по важности и степени неопределенности.* На этом этапе проводится ранжирование всех факторов второго и третьего этапов по двум критериям: *важность каждого фактора* указанных уровней для принятия стратегических решений первого этапа; *степень неопределенности* по факторам второго и третьего этапов для решения стратегических вопросов первого этапа. Основная задача четвертого этапа - определение основных факторов по каждому критерию, т.е. отдельно двух-трех факторов, которые являются самыми важными, и отдельно двух-трех самых неопределенных факторов.

*5 этап. Выявление логики каждого сценария.* Результатом данного этапа должны стать так называемые "логические стержни", т.е. *альтернативные логики развития каждого сценария*. Цель пятого этапа состоит в том, чтобы в соответствии с разными логическими стержнями выйти на относительно небольшое число сценариев, которые являются разными по критерию содержания решений, которые должны приниматься по стратегическим вопросам первого этапа. В рамках каждого сценария собственно динамический аспект логики его развития определяется как особенный - так называемый *сценарный драйвер*. В зависимости от числа сценарных драйверов получается соответствующее многообразие конкретных сценариев. При одном сценарном драйвере - линейный спектр, при двух - матрица, при трех - куб и т.д. Чем меньше число явно доминирующих сценарных драйверов, тем прозрачнее логики соответствующих сценариев и тем четче альтернативный выбор при принятии стратегических решений первого этапа.

*6 этап. "Очистка" сценариев.* На данном этапе каждому фактору и/или тенденции второго и третьего этапа в каждом сценарии надо уделить особое вни-

мание. То есть такие факторы по каждому сценарию должны стать предметом отдельного целевого исследования.

*7 этап. Выводы.* Главная цель данного этапа - оценка устойчивости как отдельных возможных стратегических решений первого этапа, так и в целом соответствующих стратегий развития крупнейшего налогоплательщика относительно всех разработанных сценариев.

*8 этап. Определение характерных индикаторов.* По мере развития фактических событий желательно как можно раньше узнавать, какой конкретный сценарий из всех разработанных оказался ближе всех к реальной жизни. Сигнализировать об этом должны *лидирующие индикаторы*. С помощью этих индикаторов создается достаточно эффективная система раннего обнаружения конкретных сценариев.

В диссертации определены возможности использования предложенной методики стратегического анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика в системе мониторинга налогового потенциала региона и государства.

Предлагаемый подход к стратегическому анализу налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика позволит более обоснованно подходить к определению контрольных показателей по мобилизации налогов и сборов в федеральный и региональный бюджеты и выравниванию налоговой нагрузки.

#### **4. Методические рекомендации по оценке налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.**

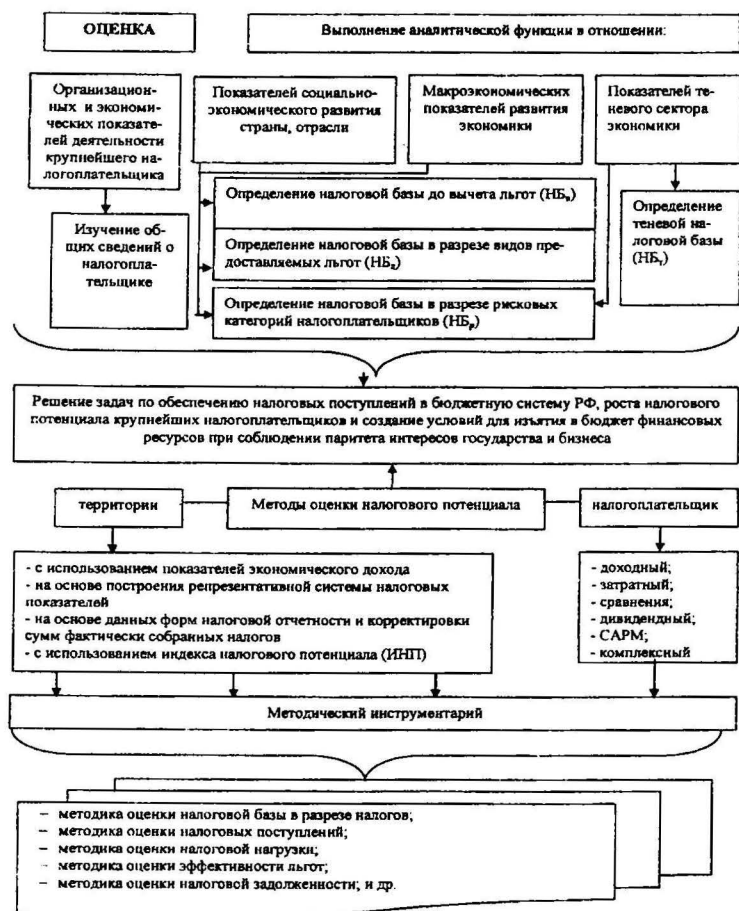
*В работе систематизированы подходы и уточнен инструментарий оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.*

Оценка рассмотрена как завершающий этап анализа налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика, является категорией дифференцированной, состоит из отдельных оценок налоговых баз по конкретным налогам крупнейшего налогоплательщика. Методический инструментарий оценки зависит от специфики формирования налоговой базы, которая может включать как отраслевые особенности, технологические особенности, ресурсную составляющую, источник выплаты налога и др. Особое место в выборе инструментария отводится инструментам оценки налоговых баз имущественных налогов.

Изучение методов оценки налогового потенциала по литературным источникам позволило сделать вывод, что выделяемые авторами методы, в основном, применимы к оценке налогового потенциала региона. Их рассматривают: с позиции использования показателей экономического дохода; на основе построения репрезентативной системы налоговых показателей; с использованием регрессионного анализа; на основе данных форм налоговой отчетности и корректировки сумм фактически собранных налогов; с использованием индекса налогового потенциала.

Методология оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика рассматривается в работе с целью определения возможностей управления этим налоговым потенциалом на разных уровнях: в системе государственного регулирования (рис. 8), на уровне регионального налогового администрирования и на микроуровне - в системе управления самого налогоплательщика.





**Рис. 8. Методология оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика на уровне государства**

Основным методическим инструментом оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика следует признать методики оценки налоговой базы по каждому налогу. На макроуровне применяется несколько методик оценки налогового потенциала: оценка репрезентативной налоговой системы (ставки); оценка методом корреляционно-регрессионного анализа; оценка валовых налоговых ресурсов, рассчитанных на основе среднедушевых доходов и другие. Они используются в различных экономических работах. Методики оценки налоговой базы по каждому налогу применяются в основном для целей налогового планирования на уровне организации. Их алгоритм и набор показателей определяются правилами расчета налоговой базы, установленными налоговым законодательством, а также набором факторов, специфичных для конкретного крупнейшего налогоплательщика.

Комплексный подход к оценке налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика позволил определить логическую зависимость в показателях оценки: начисленных налогов, налоговых издержек, величины налогов (в выручке, в стоимости приобретенных товаров, материалов и услуг) и других. Дан анализ методического обеспечения оценки налоговых поступлений с целью возможности его использования для прогнозных оценок; методик определения налоговой нагрузки.

Систематизированный и уточненный инструментарий оценки налогового потенциала региона и крупнейшего налогоплательщика приведен на рисунке 9.

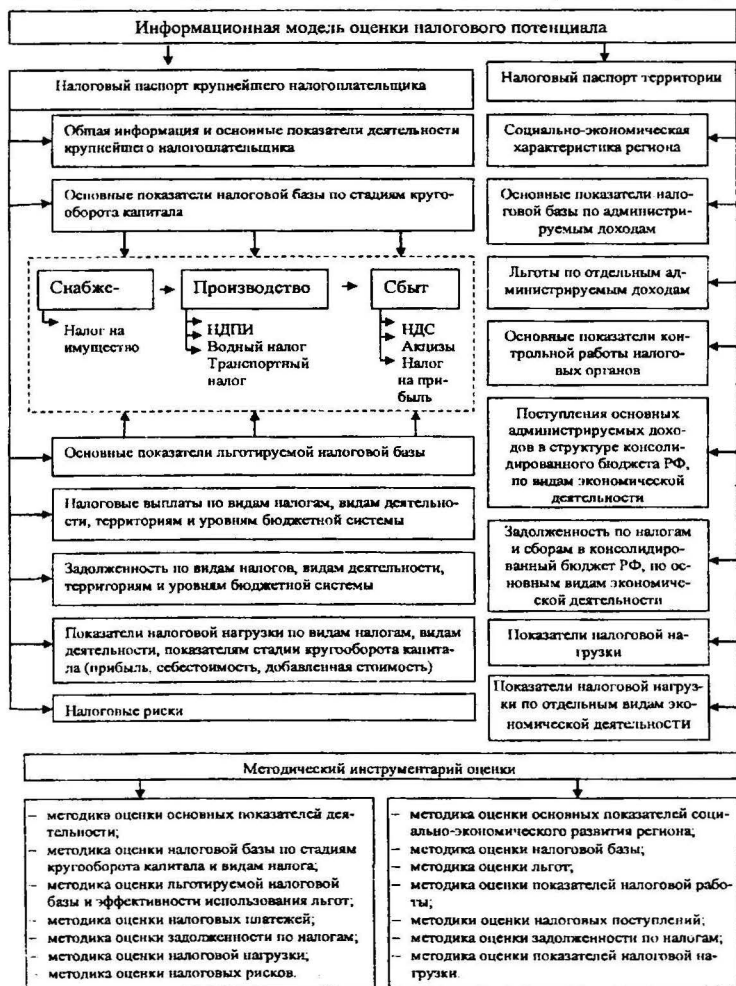


Рис. 9. Методический инструментарий оценки налогового потенциала региона и крупнейшего налогоплательщика

Среди наиболее эффективных методических приемов оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика в работе выделены: методика оценки налоговой базы по каждому налогу в разрезе стадий кругооборота капитала; методика оценки льготлируемой налоговой базы и эффективности льгот; методика оценки налоговых поступлений; методика оценки налоговой задолженности. Основным показателем оценки налогового потенциала является налоговая нагрузка. Каждая из приведенных выше методик предполагает использование этого показателя в соответствии с поставленной целью.

В структуре налоговых платежей рассматриваемой нами крупнейших налогоплательщиков наибольший удельный вес занимают: НДС по нефти; налог на прибыль организаций; НДС (без учета вычетов); ЕСН; налог на имущество организаций (Табл. 2).

**Таблица 2. Структура налоговых платежей крупнейших налогоплательщиков по виду экономической деятельности "Добыча полезных ископаемых", %**

Налоги	Период		
	2007	2008	2009
НДС (за минусом вычетов), в т.ч.	-0,03	0,04	-5,43
НДС по РФ	8,67	7,89	12,55
НДС по экспорту	-8,70	-7,85	-17,98
Акцизы	0,02	0,02	0,02
ЕСН	4,31	3,51	5,96
Налог на прибыль организаций	15,46	17,57	15,03
Водный налог	0,02	0,01	0,02
НДПИ, в т.ч.	77,89	75,76	78,83
НДПИ по нефти	77,84	75,72	78,76
НДПИ по прочим видам полезных ископаемых	0,05	0,04	0,07
Транспортный налог	0,11	0,09	0,15
Налог на имущество организаций	2,18	2,96	5,28
Земельный налог	0,05	0,04	0,14

Оценка налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика должна в первую очередь затрагивать налоги, занимающие наибольший удельный вес, поскольку экономический эффект от реализации налогового потенциала по данному направлению, а также связанные с этим налоговые риски, будут максимальными.

*В диссертации разработаны: модель оценки налоговых баз по налогу на добычу полезных ископаемых и налогу на имущество организаций и комплексная методика оценки налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика.*

Одним из основных факторов значительного прироста налоговых доходов бюджетной системы является увеличение доходов, получаемых в связи с добычей полезных ископаемых.

Основной рост поступлений в бюджет (44%) - поступления от уплаты НДПИ, то есть за счет увеличения цен на нефть на мировом рынке. Еще 45%

прироста произошло за счет улучшения положения в экономике и за счет инфляции, остальные 11% - за счет налогового администрирования.

Поскольку уплата НДС производится в большей части крупнейшими налогоплательщиками, то именно в налоговой части доходов государства в значительной степени выражается специфика их экономической роли. Предлагаемая модель оценки налоговой базы по НДС (рис. 10) может являться основой оценки налоговых обязательств, формирующих доходную часть бюджета.



Рис. 10. Модель оценки налоговой базы по НДС на макроуровне

При планировании налоговых обязательств на очередной финансовый год следует в первую очередь исходить из оценки налоговой базы (в нашем случае по НДС), после чего рассматривать потребности территорий. В противном случае плановые задания налоговых поступлений в бюджет будут носить ярко выраженный фискальный характер. Доказательством тому могут служить результаты контрольной деятельности налоговых органов ХМАО в 2009 году, когда в результате резкого сокращения налоговых баз единственным источником

достижения плановых заданий стали штрафные санкции и доначисления по налогам за предыдущие три года.

Элементы представленной модели сформированы на основе предложенной методологии оценки налоговой базы, т.е. ими являются:

- 1) оценка налоговой базы до вычета льгот;
- 2) оценка льготированной налоговой базы;
- 3) оценка теневой налоговой базы.

Указанные элементы имеют взаимосвязь и представлены в последовательности выполнения расчетных процедур. На первом этапе осуществляется расчет налоговой базы до вычета льгот по видам полезных ископаемых

Предложенная методика оценки налоговой базы и налоговых обязательств по НДС учитывает налоговые риски. Для этого в формулы расчета налоговой базы (налоговых обязательств) введен коэффициент совокупного налогового риска:

$$1) \text{НДПИ}^{\text{нр}} = K' * C_m * K_{\text{н}} * K_{\text{с}} * P_{\text{н}}$$

$$2) \text{НДПИ}^{\text{н}} = K' * C * C_m * P_{\text{н}}$$

где  $P_{\text{н}}$  - коэффициент совокупного налогового риска.

Коэффициент совокупного налогового риска характеризует суммарное влияние налоговых рисков, возникающих при расчете отдельных элементов налоговой базы (налога).

Комплексная оценка налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика содержит следующие этапы:

- 1 этап - конкретизация целей и задач комплексной оценки;
- 2 этап - выбор исходной системы показателей;
- 3 этап - организация сбора исходной информации;
- 4 этап - расчет и оценка значений частных показателей (балльных оценок, коэффициентов по исходным показателям и т.д.);
- 5 этап - обеспечение сравнимости оцениваемых показателей (определение коэффициентов сравнительной значимости);
- 6 этап - выбор конкретной методики, т.е. разработка алгоритмов и программ расчета комплексных сравнительных оценок;
- 7 этап - расчет комплексных оценок;
- 8 этап - экспериментальная проверка адекватности комплексных, обобщающих оценок реальной экономической действительности; 9 - анализ и использование комплексных сравнительных оценок.

Предложенная комплексная методика предусматривает оценку налогового потенциала крупнейшего налогоплательщика по каждому элементу. В общем случае методика оценки по каждому налогу основана на использовании следующих принципиальных подходов:

- 1 - оценка налоговой базы на основе индексирования налоговой базы предыдущего периода;
- 2 - расчет налоговых баз на основе эконометрических моделей;

3 - расчет налоговых баз на основе структурных моделей. Особенностью методических подходов является возможность оценивать потенциал в двух направлениях:

- во-первых, по каждому налогоплательщику (оценке подвергаются налоговые базы по каждому налогу, полученный результат корректируется на величину налоговых рисков по каждому налогу);

- во-вторых, по группе налогоплательщиков, администрируемых специализированной налоговой инспекцией. Оценка осуществляется с учетом элементов налогового паспорта по формуле приведенного налогового потенциала (ПНП)  $ПНП = НН + ПЭ + ПД - ПС$ , где: *НН* – сумма начисленных налогов; *ПЭ* – подтвержденные претензии экспортеров; *ПД* – суммы доначислений в результате налоговых проверок; *ПС* – часть начисленных налогов, которая не может быть привлечена в бюджет по причине судебных разбирательств.

Предложенная методика, по мнению автора, позволит значительно повысить информативность управленческих решений в сфере управления налоговым потенциалом крупнейших налогоплательщиков на всех уровнях налогового администрирования.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монографии**

1. Каратаев, А.С. Налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика и его оценка: теория и методология: Монография. - Йошкар-Ола: Изд-во ООО "Стринг", 2010. - 260 с. - 16,3 п.л.
2. Каратаев, А.С. Бухгалтерский учет прибыли в подрядных строительных организациях: теория и методика (монография) / А.С.Каратаев, Г.Е.Каратаева. - Йошкар-Ола: Изд-во ООО "Стринг", 2009. - 245 с. авторских 90 с. - 15,3 п.л. (вклад автора 5,3 п.л.)

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК**

3. Каратаев, А.С. Теория налогового контроля и ее обусловленность особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Экономические науки. - 2010. - № 8(69). - С. 153-157. - 0,7 п.л. (вклад автора 0,5 п.л.)
4. Каратаев, А.С. Формы налогового контроля [Текст] / А.С. Каратаев // Экономические науки. - 2010. - № 8(69). - С. 142-145. - 0,4 п.л.
5. Каратаев, А.С. Место и роль анализа в налоговом контроле крупнейших налогоплательщиков [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Экономические науки. - 2010. - № 6(67). - С. 166-172. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,6 п.л.)

6. Каратаев, А.С. Налоговая нагрузка и ее зависимость от отраслевых особенностей [Текст] / А.С. Каратаев // Экономические науки. - 2010. - № 6(67). - С. 127-131. - 0,4 п.л.
7. Каратаев, А.С. Учет и налогообложение деятельности застройщика, совмещающего функции подрядчика: теория и практика [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Бухучет в строительных организациях. - 2010 - № 7. - С. 7-13. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)
8. Каратаев, А.С. Факторы, влияющие на налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика [Текст] / А.С. Каратаев // Сибирская финансовая школа. - 2010. - № 1(78) - С. 42-47. - 0,7 п.л.
9. Каратаев, А.С. Налоговые риски: идентификация, оценка, способы снижения [Текст] / А.С. Каратаев // Вестник университета (Государственный университет управления). - 2009. - № 23. - С. 169-173. - 0,6 п.л.
10. Каратаев А.С. Налоговое ценообразование в современных условиях [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Региональная экономика: теория и практика. - 2009. - № 42(135). - С. 56 - 59. - 0,5 п.л.
11. Каратаев, А.С. Эволюция взглядов на принципы налогообложения в зеркале налоговой политики государства [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Экономические науки. - 2008. - № 5(42). - С. 57-62. - 0,8 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)
12. Каратаев, А.С. Организация управленческого учета материальных затрат [Текст] / А.С. Каратаев // Труды вольного экономического общества России: сб. науч. статей и публикаций по актуальным проблемам экономики. – М.: Вольное экономическое общество, 2008. - С. 117-124. - 0,8 п.л.

#### **Статьи в других изданиях**

13. Каратаев, А.С. Взаиморасчеты и взаимозачеты как форма расчетов между хозяйствующими субъектами в условиях кризиса [Текст] / А.С. Каратаев // Экономические науки: Сб. науч. трудов. Вып. 7. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2000. - С. 156-160. - 0,5 п.л.
14. Каратаев, А.С. Группировка и порядок признания расходов для целей налога на прибыль [Текст] / А.С. Каратаев // Проблемы и развитие социально-экономических систем: межвузовский сборник научных трудов. - В 2 ч. - Йошкар-Ола: МарГТУ, 2006. - Ч. 1. - С. 72-75. - 0,25 п.л. (вклад автора 0,15 п.л.)
15. Каратаев, А.С. Проблемы практики налогового администрирования в Российской Федерации [Текст] / А.С. Каратаев // Бухгалтерский учет, анализ и финансы на современном этапе развития экономики: сб. науч. тр. Вып. 2./ отв. за вып. О.С. Кожухова; Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во СурГУ, 2007. - С. 145-151. - 0,45 п.л.
16. Каратаев, А.С. Эволюция налога [Текст] / А.С. Каратаев // Экономика. Инвестиции. Инновации: межвузовский сб. науч. тр. / отв. за вып. О.С. Кожухова; Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во "Сургутская типография", 2007. - С. 393-396. - 0,25 п.л.

17. Каратаев, А.С. Исторические предпосылки возникновения и развития НДС [Текст] / А.С. Каратаев, Г.В. Сахаров // Сб. науч. трудов: вып. 4 НГУ. - Нижневартовск, 2008. - С. 44-53. - 0,75 п.л. (вклад автора 0,4 п.л.)
18. Каратаев, А.С. Сущность финансовых результатов коммерческих организаций [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Экономика. Инвестиции. Инновации: Межвузовский сб. науч. тр. Вып. 2. / Отв. за выпуск А.С. Каратаев, О.С. Кожухова. - Сургут: Изд-во Сургутская типография, 2008. - С. 204-209. - 0,6 (вклад автора 0,4 п.л.)
19. Каратаев, А.С. Критерии признания основных средств и основные понятия [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Развитие учетно-аналитических и налоговых направлений в современной экономике: Межвузовский сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2008. - С. 90-104. - 1,0 п.л. (вклад автора 0,5 п.л.)
20. Каратаев, А.С. Первоначальная стоимость объектов строительства: бухгалтерский и налоговый аспект [Текст] / А.С. Каратаев // Социально-экономическое развитие современного общества в условиях реформ: материалы международной научно-практической конференции (10 декабря 2007г.). - В 3-х частях. - Ч. 1. / Отв. ред. Л.А. Тягунова. - Саратов: Изд-во "Научная книга", 2008. - С. 272-276. - 0,4 п.л.
21. Каратаев, А.С. Принципы определения цены для целей налогообложения [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Развитие теории и методологии аудита: Материалы научно-практического семинара, проводимого УМО по образованию в области финансов, бухгалтерского учета и мировой экономики на базе Марийского государственного технического университета 8-12 декабря 2007 года. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2008. - С. 242-248. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.)
22. Каратаев, А.С. Методологические подходы к учету прибыли, определяющие бухгалтерские и налоговые риски экономического субъекта [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Актуальные вопросы современной экономики / Сборник научных трудов (Выпуск 7) / под. общ. ред. С.С. Чернова. - В 2-х кн. - Кн. 2. - Новосибирск: ЦРНС, 2009. - С. 181-189. - 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.)
23. Каратаев, А.С. Предмет экономического анализа в системе налогообложения [Текст] / А.С. Каратаев // Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право: материалы международной конференции (05 октября 2009 г.). - В 4-х частях. - Ч. 2. / Отв. ред. В.И. Долгий. - Саратов: ООО "Издательство КУБиК", 2009. - С. 65-67. - 0,2 п.л.



24. Каратаев, А.С. Генезис теории налогообложения [Текст] / А.С. Каратаев, Г.Е. Каратаева // Наука и инновации XXI века: Материалы X Юбилейной окружной конференции молодых ученых. Сургут, 26-27 ноября 2009 г.: в 2-х Т. / Сургут. гос. ун-т ХМАО-Югры. - Сургут: ИЦ СурГУ, 2010. - Т. 2. - С. 17-18. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)
25. Каратаев, А.С. Проблемы централизации налога на добычу полезных ископаемых по углеводородному сырью [Текст] / А.С. Каратаев, Е.Ю. Волокита // Современные проблемы экономики: Межвузовский сборник научных трудов. Выпуск 4 / Отв. за выпуск А.М. Пронина, Г.В. Сахаров; Сургутский государственный университет. - Сургут: Авиаграфия, 2010. - С. 42-44. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)
26. Каратаев, А.С. Оценка налоговой нагрузки организации [Текст] / А.С. Каратаев // Социально-экономические аспекты развития современного государства: Материалы международной научно-практической конференции (9 февраля 2010 г.) - в 3-х частях. - ч.2/ Отв. ред. Л.А. Тягунова. - Саратов: ИЦ "Наука", 2010. - С. 90-94. - 0,4 п.л.

Кроме того, по теме диссертации имеются 23 другие публикации автора общим объемом 25 п.л.





102

Автореферат

Подписано в печать 17.01.2011 г. Заказ № R1/1052. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64